



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

MESTRADO

**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS**

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

**DA CONTABILIDADE ORÇAMENTAL À CONTABILIDADE PATRIMONIAL:
ESCOLAS PÚBLICAS DE ENSINO NÃO SUPERIOR**

SARA CRISTINA ANDRÉ FERNANDES

OUTUBRO - 2014



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

DA CONTABILIDADE ORÇAMENTAL À CONTABILIDADE PATRIMONIAL:
ESCOLAS PÚBLICAS DE ENSINO NÃO SUPERIOR

SARA CRISTINA ANDRÉ FERNANDES

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA CRISTINA BELMIRA GAIO MARTINS DA SILVA
PROFESSORA DOUTORA RITA RAMINHOS COELHO FUENTES HENRIQUES

OUTUBRO - 2014

Agradecimentos

A todos os que permitiram o desenvolvimento deste trabalho, expresso o meu muito obrigada.

Um agradecimento muito especial aos meus pais por toda a paciência, ajuda, conselhos e incentivo que me deram ao longo do desenvolvimento do meu estudo, assim como a possibilidade de o fazer.

Agradeço à minha orientadora Professora Doutora Cristina Belmira Gaio Martins da Silva, assim como à co-orientadora Professora Doutora Rita Raminhos Coelho Fuentes Henriques, por terem aceite orientar o meu estudo, pela disponibilidade demonstrada, e por todas as correcções e sugestões dadas ao longo do desenvolvimento deste.

À Dra. Maria de Lourdes Curto, em especial, pela sua ajuda e total disponibilidade, o meu muito obrigada.

Agradeço a todos os participantes envolvidos no estudo pela sua disponibilidade e contribuição, pois sem eles este estudo não seria possível.

Por fim, mas não menos importantes, às minhas amigas Catarina e Joana por toda a amizade e ajuda prestada, o meu muito obrigada.

Resumo

Este trabalho visa o estudo da passagem de uma contabilidade em base de caixa para a contabilidade em regime de acréscimo nas escolas de ensino não superior, e perceber quais os principais obstáculos neste processo de transição. Pretende ainda compreender o nível de implementação do POC-E nas mesmas, e perceber se a adopção do POC-E, no curto prazo, constitui uma mais-valia face à possibilidade da futura aprovação e implementação do SNCP.

Para o desenvolvimento do estudo utilizou-se como metodologia de investigação o estudo de caso, e para a recolha de informação o método de entrevistas.

O estudo permitiu concluir que existe uma grande dependência por parte das escolas do *software* informático aplicado à contabilidade, e ainda que este é determinante para a implementação da vertente patrimonial nas escolas. Assim, e tendo em conta a utilização da mesma, aproximadamente 50% das escolas do país utilizam em pleno a contabilidade orçamental e patrimonial, permitindo-nos também concluir que começam agora a sentir-se os primeiros avanços face à implementação do regime geral do POC-E, que até hoje se demonstrou complexa. A sua implementação foi considerada pelos entrevistados como elemento facilitador para uma futura aplicação do SNCP.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; POC-E; Escolas de ensino não superior; SNCP.

Abstract

The main objective of this study is to analyze the implications of changing from an accounting cash basis to an accrual accounting in non-higher schools and understand the main obstacles of this transition process. It also aims to understand the POC-E level of implementation in these schools and if in the short term the POC-E adoption constitutes a value added when compared to the possibility of future approval and implementation of the SNCP.

In order to proceed with this study, a case study research methodology was adopted and for collecting data the interviews method was elected.

The results point three main conclusions. First, there is a strong dependence between schools and the software applied to accounting. Second, this software is crucial for the implementation of the accrual accounting in schools. Therefore, considering the use of this application, there are approximately 50% of schools in Portugal that use exclusively accrual and cash basis accounting. We also conclude that we can see first “gains” from the POC-E implementation general scheme, which until now it seemed too complex. The implementation of POC-E was considered by respondents as a facilitator element for the future application of SNCP.

Keywords: Public accounting; POC-E; non-higher schools; SNCP.

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract	iii
Lista de Abreviaturas	v
Capítulo 1 - Introdução	- 1 -
Capítulo 2 - A Reforma da Administração Pública no contexto Europeu	- 4 -
Capítulo 3 - Revisão da Literatura	- 7 -
3.1 Reforma da Administração Pública e da Contabilidade Pública em Portugal	- 7 -
3.2 A Contabilidade no Sector da Educação	- 12 -
3.3 A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica no Sector	- 15 -
3.4 Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público	- 19 -
Capítulo 4 - Metodologia	- 21 -
Capítulo 5 - Análise dos resultados.....	- 24 -
5.1 Análise sobre a implementação do POC-E nas escolas de ensino não superior.....	- 24 -
5.2 Análise da evolução da Contabilidade Orçamental para a Contabilidade Patrimonial	- 28 -
5.3 Análise da transição do POC-E para o SNCP	- 32 -
Capítulo 6 - Conclusões e Limitações do estudo	- 34 -
Referências Bibliográficas	- 36 -
Legislação	- 40 -
Anexos.....	- 42 -
Anexo 1 - Tabela comparativa dos três normativos contabilísticos	- 42 -
Anexo 2 - Entrevistas realizadas	- 44 -
Anexo 3 - Entidades objecto de entrevistas.....	- 49 -
Anexo 4 - Análise dos resultados de escala	- 50 -

Lista de Abreviaturas

- AP - Administração Pública
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística
- CSAE - Chefe de Serviço de Administração Escolar
- DGPGF - Direcção Geral de Planeamento e Gestão Financeira
- DL - Decreto-Lei
- DSOEBS - Direcção de Serviços de Orçamento das Escolas do Ensino Básico e Secundário
- MEC - Ministério da Educação e Ciência
- NPM - New Public Management
- OE - Orçamento de Estado
- POC - Plano Oficial de Contabilidade
- POC-E - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
- POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública
- RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado
- SNC - Sistema de Normalização Contabilística
- SNCP - Sistema de Normalização Contabilística para o Sector Público

Capítulo 1 - Introdução

Desde os anos 90 que se assiste à reforma da contabilidade pública em Portugal, cuja principal inovação passa pela utilização da digrafia e pela obrigatoriedade de implementação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica (Fernandes, 2009). Desta forma, a contabilidade pública deixou de ter como principal objectivo a prestação de contas no âmbito orçamental e o controlo da legalidade, e passou também a dar importância a questões relacionadas com uma imagem verdadeira e apropriada do património e a disponibilização de informação financeira e de resultados (Neto, 2011). A informação financeira pública tem como objectivo proporcionar informação útil e relevante para as tomadas de decisão e prestação de contas (Julvé, 1993).

A publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, veio marcar a passagem de uma contabilidade pública tradicional, assente na execução e controlo do orçamento, para uma contabilidade pública moderna (Fernandes, 2009). Com a emissão do POCP, e de forma a seguir as tendências internacionais, acreditava-se que Portugal abandonaria a base de caixa ao nível da contabilidade pública, passando para uma base de acréscimo. Porém, passados 20 anos desde a sua aprovação, existe ainda uma parte do sector público, que só tem contabilidade orçamental, estando deste modo o processo de adopção da base do acréscimo atrasado (Rodrigues, 2013). O sector da Educação não é excepção.

A aprovação em 2000, do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-E), veio colmatar a necessidade sentida ao nível da informação contabilística na área. Porém, grande parte dos serviços pertencentes ao Ministério da Educação e Ciência (MEC) continua a utilizar um sistema contabilístico na base de caixa (Almeida e Marques, 2003).

As escolas de ensino não superior não foram até hoje obrigadas a implementar o regime geral do POC-E. Deste modo, e segundo Mota (2012), uma grande percentagem destes estabelecimentos não utilizam o POC-E, sendo este um problema persistente na Administração Pública (AP) que deve ser solucionado.

O documento emitido pelo MEC, intitulado "Lançamento do Ano Lectivo 2013-2014", contempla a possibilidade de introdução em 2014 do POCP nos estabelecimentos de ensino básico e secundário, acrescentando ao modelo actual de contabilidade orçamental a vertente patrimonial e analítica. Contudo, tal não aconteceu dada a excepção a que estes estabelecimentos de ensino foram novamente sujeitos pelo Decreto-Lei (DL) nº 52/2014 de 7 de Abril. No documento intitulado "Lançamento do Ano Lectivo 2014-2015" emitido pelo MEC, levanta-se de novo, relativamente ao ano económico de 2015, a possibilidade da aplicação dessa obrigação, que contribuirá, caso se aplique, para que no próximo ano, a contabilidade orçamental, desenvolvida numa óptica de registo unigráfico de pagamentos e recebimentos, passe a ser desenvolvida numa óptica de registo digráfico de activos, passivos e fundo patrimonial.

O presente trabalho tem como objectivo o estudo da passagem da contabilidade orçamental, numa base de caixa, para a contabilidade patrimonial, numa base de acréscimo, nas escolas de ensino não superior, bem como compreender quais os principais obstáculos neste processo de transição. Pretende ainda compreender o estado de implementação actual do POC-E no sector e perceber, face às imposições da Troika no desenvolvimento de um Sistema de Normalização Contabilístico para o Sector Público (SNCP), se a possível obrigação de implementação do POC-E nos estabelecimentos de ensino não superior constitui uma mais-valia.

Sendo a Educação, e nomeadamente os estabelecimentos de ensino não superior, uma das áreas que mais recursos consome do Orçamento de Estado (OE) (Relatório do

Orçamento de Estado para 2014), a aplicação do POC-E torna-se fundamental, na medida em que obrigará as escolas a adoptar procedimentos administrativos e financeiros mais criteriosos, obtendo-se resultados contabilísticos uniformes. Passa a ser também possível a elaboração de indicadores de gestão, com base na contabilidade, que permitirão evidenciar a eficiência, eficácia e economia da gestão dos recursos públicos (Neto, 2011).

Como metodologia de investigação utilizou-se o estudo de caso, e para a recolha de informação o método de entrevista. As entrevistas realizadas a todos os intervenientes foram semi-estruturadas, permitindo a introdução de questões abertas que vieram enriquecer a fase de recolha de dados.

Apesar das escolas de ensino não superior não estarem, ainda, obrigadas a implementar o regime geral do POC-E começam a notar-se os primeiros passos face à sua implementação, tanto ao nível do MEC como das próprias escolas. No entanto, foi possível perceber que existe uma grande dependência face às aplicações informáticas de contabilidade utilizadas pelas escolas, uma vez que sem essa a transição para a contabilidade patrimonial não seria possível. De facto, tendo em conta a utilização da aplicação informática, foi possível concluir que aproximadamente 50% das escolas, a nível nacional, já utilizam integralmente a contabilidade orçamental e patrimonial.

A falta de recursos humanos é um factor crítico de sucesso para a transição entre estas duas vertentes contabilísticas. De facto, foi possível observar, pelas entrevistas realizadas, que se o responsável por coordenar a produção de informação financeira nas escolas for formado na área de contabilidade, haverá uma maior capacidade de promover o processo de transição. Foi ainda possível concluir que a implementação do POC-E foi considerada pelos entrevistados como elemento facilitador para uma futura aplicação do SNCP.

O estudo encontra-se dividido em seis capítulos, correspondendo o primeiro à Introdução. No segundo capítulo é feito um enquadramento ao tema através da análise de reforma da AP em contexto Europeu. O terceiro capítulo corresponde à revisão da literatura, que é feita em torno da reforma contabilística de 1990 em Portugal e da contabilidade nos estabelecimentos de ensino não superior. O quarto capítulo faz referência à amostra e metodologia utilizada. No quinto capítulo desenvolve-se a análise dos resultados obtidos e por fim, no sexto capítulo, apresentar-se-ão as conclusões do estudo, bem como as limitações sentidas ao longo do mesmo.

Capítulo 2 - A Reforma da Administração Pública no contexto Europeu

O início da AP moderna surgiu, na Europa, com a Revolução Francesa e com o aparecimento do estatuto dos funcionários públicos, que lhes conferia autonomia perante o poder político, permitindo independência e neutralidade (Rocha, 2001).

Segundo Araújo (2007) identificam-se três grandes modelos de Estado aos quais se associam diferentes modelos de Administração. O primeiro modelo de Estado corresponde ao desenvolvimento do Estado Liberal, o segundo ao desenvolvimento do Estado de Bem-Estar Social, e o último constitui o *New Public Management* (NPM).

O desenvolvimento do Estado Liberal vigorou no início do século XX e era influenciado pelas ideias liberais, reduzindo ao mínimo a intervenção do Estado na vida económica e social (Araújo, 2007).

Até à década de 40 o modelo de gestão pública definiu-se como sendo o de Administração Tradicional, ou seja, extremamente ligado à concepção redutora do papel do Estado e à influência da gestão Taylorista ou das regras do direito administrativo (Rodrigues, 2005).

A crise de 1929 derrubou as bases do capitalismo liberal, levando os governos a intervir na vida económica e social, uma vez que os métodos tradicionais de

relançamento da economia não produziram efeito (Leon, 1978; Arndt, 1998).

A queda da ideologia liberal do Estado, que surgiu após a crise económica de 1929, e que levou a repensar o papel do Estado, levou à crise deste modelo de administração (Rocha, 2001). Assim, a partir da década de 30, passou-se de um liberalismo inicial a um progressivo intervencionismo (Rodrigues, 2005).

O aumento da intervenção do Estado na vida social e económica do país ocorre após a grande depressão de 1929, e também após a segunda guerra mundial (1939-1945) com a criação do Estado de Bem-Estar Social (Machete, 1999; Araújo, 2007).

O Estado, outrora minimalista, altera a sua génese e torna-se proporcionador de crescimento e desenvolvimento, dando acesso à população a bens e serviços dos quais careciam (Rodrigues, 2005). O crescimento do peso do Estado, segundo Rocha (2001), manifestou-se no aumento da despesa pública e no número de funcionários públicos.

Este modelo de Estado pode ser definido como um “Estado que proporciona programas de combate à pobreza, ao desemprego, à exclusão social e que leva a cabo uma política que visa a redistribuição dos rendimentos, a igualdade de oportunidades de vida, entre todos os cidadãos” (Rodrigues, 2005, p.29, com base em Atkinson, 1996). De acordo com Rodrigues (2005), o modelo de administração construído durante este modelo de estado foi o modelo burocrático da Administração Profissional.

Segundo Araújo (2007), este modelo de administração apresentava como principais características o controlo hierárquico, a continuidade e a estabilidade, o sistema de carreira, os regulamentos internos, a imparcialidade e a conformidade com as normas. De acordo com o mesmo autor as características evidenciadas por este modelo adequavam-se às actividades desenvolvidas pela AP, levando os países ocidentais a adoptarem este modelo de organização após a Segunda Guerra Mundial.

No entanto, nas últimas décadas do século XX este modelo, extremamente burocrático e hierarquizado, começa a causar instabilidade, sobretudo durante a crise económica e a crise energética da década de 70 (Portela, 2004 com base em Villoria e Pino, 1997; Cernadas, 2001).

Rodrigues (2005) defende que o modelo de Estado de Bem-Estar Social teria de sofrer, ao nível das formas organizacionais, das práticas gestionárias, da comunicação organizacional e de mecanismos de financiamento, várias alterações para continuar a cumprir os seus objectivos.

Aparecem então na década de 80, um conjunto de iniciativas de reforma que visam uma mudança de paradigma da AP (Santiago, 2011). "A reforma do Estado arrasta consigo a modernização da administração e a passagem do paradigma burocrático para o paradigma administrativo-empresarial" (Rodrigues, 2005, p.38).

Nas últimas duas décadas do século XX, todos os governos europeus, independentemente da sua matriz ideológica, ao serem confrontados com uma AP grande e ineficaz, desenvolveram programas para a modernização da mesma (Carapeto e Fonseca, 2005). Nesta altura, o controlo e o rigor das despesas públicas surgem como principal preocupação por parte do Estado, de forma a recuperar a confiança dos cidadãos e melhorar a qualidade dos seus serviços (Araújo, 2007).

Segundo Rodrigues e Araújo (2005), diversos factores motivaram o aparecimento de um novo paradigma na gestão pública. Factores económicos, financeiros, políticos, ideológicos, a falência do próprio modelo e a pressão internacional, levaram ao aparecimento de um novo modelo de gestão, o *New Public Management* (NPM), que segundo (Peters, 1997), se desenvolveu no final da década de 70 e início dos anos 80 no Reino Unido, com o apoio de Margaret Thatcher. Este modelo aparece "como um paradigma de reforma e modernização do Estado, disposto a

alterar o modelo de Providência Social¹" (Rodrigues, 2005, p.50). Durante os anos 80 e 90 a OCDE batalhou pela adopção deste novo modelo (Vidigal, 2013), que tem como objectivo a "criação de um Estado constituído por uma nova AP, mais focalizada nas necessidades do cidadão, com padrões elevados de eficiência e eficácia, com novas estruturas (mais flexíveis e capazes de absorver os choques tecnológicos, sociais e económicos do ambiente externo) e com a inclusão de novos parceiros (incluindo privados e organizações sem fins lucrativos) " (Silva, 2011, p.10, baseando-se em Hood, 1995). Segundo Pallot (1992), a contabilidade, e em particular a contabilidade patrimonial, assume um papel central neste movimento de reforma.

Hyndman e Connolly (2011) defendem que as mudanças que decorreram deste novo modelo incluem frequentemente a passagem da contabilidade em base de caixa para um sistema de contabilidade em base de acréscimo, acreditando que a utilização desde sistema irá proporcionar uma informação mais adequada aos decisores e levar a uma melhor tomada de decisões. Assim, segundo Agrochão (2011, p.9) é "no quadro de uma mudança de paradigma de gestão pública e da necessidade de harmonizar e credibilizar a forma como os Estados membros apresentam as suas contas, que as reformas financeiras levadas a cabo pelos diferentes países atribuíram um papel de destaque à implementação da contabilidade patrimonial".

Capítulo 3 - Revisão da Literatura

3.1 Reforma da Administração Pública e da Contabilidade Pública em Portugal

A contabilidade pública em Portugal caracterizava-se por ser essencialmente orçamental, uma vez que o seu quadro legal, estruturado numa base de caixa, correspondia na íntegra a um modelo tradicional da fase legalista (Bernardes, 2001). O

¹ No decorrer deste estudo faz-se referência a este modelo de estado como modelo de Estado de Bem-Estar Social.

método de registo utilizado era o método unigráfico, a partir do qual se registavam os movimentos de tesouraria (Nogueira, 2005).

Para Araújo (2005), a reforma administrativa em Portugal, centra-se principalmente nas mudanças que ocorreram em Abril de 1974 com o regresso do regime democrático, uma vez, que até então as iniciativas de reforma existentes não manifestaram consequências visíveis. Segundo Silva (2000) só a partir do 25 de Abril de 1974 o Estado começou a assumir novos papéis e aumentou as suas funções.

No entanto, segundo Nogueira (2005), apesar das profundas alterações que a Revolução trouxe ao nível do sector público, a contabilidade pública manteve o mesmo objectivo, com excepção do nível de informação exigido nas demonstrações financeiras. A modernização da AP em Portugal, segundo Rodrigues (2007), passou essencialmente pela publicação de legislação e não pela implementação de programas de reforma. Já Vidigal (2013), considera que, desde a década de 80, a modernização da AP em Portugal foi bastante influenciada pelo modelo do NPM.

Segundo Jorge et al. (2007), os dois factos históricos que levaram à implementação dos princípios do NPM em Portugal, foram a revolução de Abril de 1974, com a qual se modernizou o sector público, e a entrada de Portugal, em 1986, para a Comunidade Económica Europeia, proporcionando o início das reformas da AP.

Impulsionado pela tendência do NPM, Portugal tem vindo a implementar um conjunto de iniciativas reformadoras na AP, na sua componente administrativa, financeira e também na contabilidade pública (Jorge *et al.*, 2007). No entanto, Portugal, assim como os restantes países do sul da Europa, manifesta dificuldades na adopção dos princípios do NPM, dada a sua cultura baseada no direito administrativo e influenciada pelo modelo francês (Pina e Torres, 2002).

Os países membros da União Europeia foram obrigados, segundo Jorge *et al.* (2007), a produzir e a prestar informação financeira e contabilística, não só a nível nacional, mas também a nível supranacional. Neste sentido, segundo o mesmo autor, Portugal não podia ficar indiferente ao processo de harmonização internacional da informação contabilística.

Foram as imposições da União Europeia e a revisão da Constituição da República Portuguesa, em 1989, que impulsionaram o início da reforma no país (Fernandes et al., 2008). Segundo Nogueira e Carvalho (2008), a partir dos anos 90 iniciou-se o processo de reforma da AP em Portugal, com a finalidade de alterar o sistema de contabilidade pública até então adoptado, permitindo que este se aproximasse do sistema utilizado pelas empresas privadas. Também Rodrigues (2013) defende que a reforma na contabilidade pública, que ocorreu nos anos 90 em Portugal, acompanhou as tendências da reforma a nível mundial, no sentido da mudança da contabilidade em base de caixa para a base de acréscimo.

Em 1990 é aprovada a Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro - *Lei de Bases da Contabilidade Pública*, com o regime financeiro, princípios e normas de controlo orçamental e de contabilização das receitas e despesas públicas, para os serviços e organismos da Administração Central e dos Institutos Públicos (artigo 1º, nº1).

Para Neto (2011, p.16) a publicação desta Lei "começou aquela a que se pode chamar a verdadeira revolução na contabilidade pública". Contém o regime de administração financeira do Estado que veio substituir o sistema de contabilidade pública que tinha sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936 (Preâmbulo, DL nº 155/92 de 28 de Julho). Este Diploma introduziu também a digrafia e a contabilidade de compromissos na contabilidade pública.

A contabilidade de compromissos, segundo o art.º 10º, nº1 do DL nº 155/92, "(...) consiste no lançamento das obrigações constituídas, por actividades e com indicação da respectiva rubrica de classificação económica (...)". A falta desta, traduzia-se num grave problema da contabilidade pública, dado não permitir uma verdadeira gestão orçamental e um controlo apropriado. Com a introdução da contabilidade de compromissos estruturou-se uma nova contabilidade de caixa mais adequada à correcta administração dos recursos financeiros, e complementarmente, foi introduzida uma contabilidade analítica que é indispensável para o controlo dos resultados (DL nº 155/92 de 28 de Julho).

Um ano depois é aprovada a *Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado*, Lei nº 6/91 de 20 de Fevereiro, que veio desenvolver novos princípios e métodos de gestão orçamental. Este diploma veio garantir a realização desses princípios, a reformulação do sistema de execução orçamental, o reforço da responsabilidade de execução desses princípios e veio ainda prever uma nova Conta Geral do Estado, que passa a coincidir com a estrutura do OE.

Posteriormente, em 1992, é publicado o DL nº 155/92 de 28 de Julho com o novo *Regime de Administração Financeira do Estado* (RAFE), que veio finalizar o redesenho legislativo da reforma orçamental e da contabilidade pública. A RAFE veio uniformizar os princípios e procedimentos contabilísticos, tendo em vista uma correcta administração dos recursos financeiros públicos, segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia (Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro). Segundo Jorge *et al.* (2007), foi a partir de 1992 que a reforma se mostrou mais eficaz, com o novo sistema de Administração Financeira do Estado.

Assim, após a publicação da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro e do DL nº 155/92 de 28 de Julho passaram a existir dois regimes financeiros para os organismos públicos:

- Regime geral, para os organismos com autonomia administrativa,
- Regime excepcional, para os organismos com autonomia administrativa e financeira.

O sistema contabilístico dos organismos com autonomia administrativa é unigráfico², e deve ser organizada uma contabilidade analítica, indispensável para avaliar os resultados de gestão (artigo 14º, nº1 da Lei 8/90).

Para os organismos com autonomia administrativa e financeira, o sistema contabilístico deve ser digráfico³ moldado no POC empresarial (artigo 14, nº2 da Lei 8/90), passando a ser obrigatório para estes organismos, a implementação de um sistema contabilístico idêntico ao das empresas privadas (Fernandes *et al.*, 2008).

Com a introdução da contabilidade em base de acréscimo⁴, pela Lei 8/90 e pelo DL nº 155/92, o Estado poderia beneficiar de vantagens que até então não tinham sido alcançadas, nomeadamente uma melhor gestão orçamental, maior economia, eficiência e eficácia na gestão dos recursos financeiros públicos, melhor gestão de tesouraria, e maior rapidez e controlo sobre o arrecadar de receitas do Estado (Ferreira, 2013).

De acordo com Fernandes *et al.* (2008) a contabilidade pública tradicional, por ser baseada no regime de caixa, ou no regime de caixa e compromissos, é um sistema limitado, uma vez que não responde às necessidades dos utilizadores da informação contabilística. Dado o sistema de contabilidade pública tradicional já não conseguir satisfazer as necessidades de informação contabilística, e face à necessidade de adoptar

² Segundo Almeida e Marques (2003), a contabilidade de registo unigráfico, consiste no registo do montante global das receitas e despesas, segundo rubricas orçamentais. Este possibilita apenas um único registo, isto é, o facto patrimonial é registado numa conta sem qualquer contrapartida noutra conta (Araújo, 2008). Este, por ser um método mais simples, pressupõe uma maior distorção da realidade (Salvador, 2007).

³ No método de registo digráfico, ou de partidas dobradas, todo o débito registado numa conta origina um crédito noutra ou noutras e vice-versa (Ferreira, 2013). Este método permite uma análise mais coerente e fidedigna da realidade (Salvador, 2007).

⁴ No regime contabilístico de acréscimo os "efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem" (Aviso nº 15652/2009, 7 de Setembro - Série II – nº 173 - Sistema de Normalização Contabilística - Estrutura Conceptual).

técnicas de gestão modernas (Vieira, 2008), é aprovado, a 3 de Setembro de 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (DL n.º 232/97). Assim, e com vista à implementação da NPM, o POCP marca a passagem da contabilidade pública tradicional, com o objectivo de execução e controlo orçamental, para uma contabilidade pública moderna (Fernandes, 2009).

Com a aprovação do POCP criaram-se as condições necessárias para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna (Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro). A integração destes sistemas na contabilidade pública pretendia a obtenção de informação oportuna, útil e fiável e que permitisse maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, por forma a otimizar a sua eficiência, eficácia e economia (Fernandes, 2014).

Posteriormente à publicação do POCP foram publicados quatro planos de contabilidade sectoriais motivados pelas especificidades dos diferentes subsectores da AP (Fernandes et al., 2008). Deste modo, em 2000, surge através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, o POC aplicado ao Sector da Educação (POC-E). A existência de um plano aplicado a este sector justifica-se pela especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, nomeadamente as escolas, os serviços de administração desconcentrada e as escolas de ensino superior (Preâmbulo da Portaria n.º 794/2000).

Segundo Ferreira (2013) a adopção do POCP nos subsectores da AP é o primeiro passo para uma adopção generalizada da base de acréscimo.

3.2 A Contabilidade no Sector da Educação

O Sector da Educação (pré-escolar, básica e secundária) é encarado pelo Governo como determinante no futuro do país. De acordo com o art.º 1.º, n.º2 da Lei de Bases do Sistema Educativo, Lei n.º 46/86 de 14 de Outubro, "o sistema educativo é o

conjunto de meios pelo qual se concretiza o direito à educação, que se exprime pela garantia de uma permanente acção formativa orientada para favorecer o desenvolvimento global da personalidade, o progresso social e a democratização da sociedade". O nº 5 do mesmo artigo refere que a coordenação da sua política compete a um ministério vocacionado para esse efeito.

O sistema educativo é constituído pela educação pré-escolar, educação escolar (ensino básico, secundário e superior) e a extra-escolar (art.º 4º, nº1 e nº3, Lei nº 46/86).

Citando o Preâmbulo do DL nº 75/2008, "As escolas são estabelecimentos aos quais está confiada uma missão de serviço público, que consiste em dotar todos e cada um dos cidadãos das competências e conhecimentos que lhes permitam explorar plenamente as suas capacidades, integrar-se activamente na sociedade e dar um contributo para a vida económica, social e cultural do País". Perante esta missão torna-se necessária uma organização da governação das escolas, de forma a responder eficaz e eficientemente à missão proposta (DL nº 75/2008).

Segundo o OE para 2014 a Educação é uma das áreas que mais consome recursos do orçamento e europeus, o que leva a concluir que existe a necessidade de uma gestão eficiente, eficaz e económica dos recursos disponíveis.

Com a aprovação do POCP em Portugal, acreditava-se que o país abandonaria a base de caixa na contabilidade pública (Rodrigues, 2013). No entanto, hoje em dia e após mais de 15 anos desde o início da reforma, ainda existem dois regimes contabilísticos em vigor. O regime de caixa e compromissos, utilizado na contabilidade orçamental, e o regime em base de acréscimo, utilizado na contabilidade patrimonial (Fernandes, 2014). Segundo Agrochão (2011), as transformações contabilísticas que procuraram seguir os princípios do NPM estão a ser significativamente mais demoradas do que o previsto. O mesmo autor defende que a AP Portuguesa "tem-se revelado

resistente à adopção de algumas medidas legisladas uma vez que a lei, apesar de ser condição necessária, não é suficiente para transformar uma cultura enraizada e solidificada durante séculos" (p.34).

A aplicação do POC-E é, desde 2001, obrigatória para os organismos com autonomia administrativa e financeira (art.º 6º, nº1, Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro), como é o caso das universidades e dos institutos. Para os restantes organismos, como as escolas básicas e secundárias, a sua aplicação só passou a ser obrigatória a partir de 2002.

No entanto, o DL nº 23/2002, de 1 de Fevereiro, veio tornar a adopção do POC-E facultativa para os organismos com autonomia administrativa, podendo estes utilizar o regime simplificado (art.º 32º, nº16). Estes organismos são dispensados, pelo nº 5 do art.º 17º, do DL nº 52/2014 de 7 de Abril, da apresentação do Balanço, Demonstração de Resultados e de Anexos às Demonstrações Financeiras. Segundo Marques (2003) os documentos de prestação de contas dos serviços afectos a este regime são os Mapas de Controlo Orçamental e o Relatório de Gestão.

Hoje em dia, as escolas de ensino não superior, ainda permanecem em regime de excepção, pelo diploma que estabelece as disposições necessárias à Execução do OE, no respeitante à utilização do POC-E (art.º 17º, nº1 do DL nº 52/2014 de 7 de Abril). Assim, a prestação de contas destes serviços é ainda hoje feita segundo um regime simplificado.

Em 2011, no memorando assinado com a Troika, o Governo decide "estender a adopção a toda a Administração Central do Plano Oficial de Contabilidade Pública, o que permitirá a integração das três vertentes da contabilidade – a orçamental, a patrimonial e a analítica – e assim conhecer com maior rigor a situação orçamental e

patrimonial das entidades públicas, assim como conhecer os custos dos bens e serviços produzidos" (Programa do XIX Governo Constitucional, 2011, p.25).

A Direcção Geral de Planeamento e Gestão Financeira (DGPFGF), do MEC, segundo o seu Plano de Actividades (2013), tinha como um dos seus objectivos operacionais, assegurar a implementação da aplicação GeRFiP⁵ nos Estabelecimentos de Educação e Ensinos Básico e Secundário, a partir de Janeiro de 2014.

Neste contexto, em 2013 surge a possibilidade de aplicação do POCP nas escolas de ensino não superior, pelo documento intitulado "Lançamento do Ano Lectivo 2013-2014", emitido pelo MEC, no início do ano 2014.

No entanto, dada a publicação do regime de excepção já mencionado, a aplicação do regime geral a estes estabelecimentos não se tornou obrigatório. No documento "Lançamento do Ano Lectivo 2014-2015", volta a fazer-se referência à possível introdução da contabilidade patrimonial e analítica ao modelo actualmente utilizado nas escolas de ensino não superior.

Curto (2011), defende que a implementação do modelo contabilístico previsto no POC para o sector da Educação representa um importante desafio e uma oportunidade de mudança para o sector, uma vez que permite obter informação essencial para a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia.

3.3 A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica no Sector

"A contabilidade orçamental é o sistema contabilístico que tem como objectivo principal o registo e o controlo do orçamento, das despesas e das receitas" (Ferreira, 2013, p.20, com base em Carvalho *et al.*, 1999). No entanto, apesar de garantir a

⁵ A solução informática GeRFiP começou a ser produzida no início de 2010. Esta, disponibilizou uma plataforma de gestão financeira e orçamental que permitiu aos organismos integrados do Ministério das Finanças e da Administração Pública utilizar o POCP (Ferreira, 2013). Mais tarde foi assinado um contrato-programa entre o Estado e a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRAP) por forma a regular a disseminação da aplicação informática pelos órgãos e serviços da AP (Relatório do Orçamento do Estado 2010; Resolução do Conselho de Ministros nº 46/2012). De acordo com a informação retirada do site GeRFiP, este "é uma solução para os domínios da gestão contabilística e financeira e consubstancia a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública".

conformidade legal, não está preparada para fornecer a informação que hoje em dia é exigida ao nível da gestão pública (Agrochão, 2011; Mota, 2012).

Segundo Carvalho *et al.* (1999) este sistema traduz-se numa contabilidade de fluxos, não dando a conhecer a situação patrimonial da AP. Para além disso, segundo os mesmos autores, este sistema limita a análise da eficácia e eficiência da gestão, dado reflectir apenas a conformidade legal.

No POC-E, para a contabilidade orçamental, utiliza-se a classe 0, que se designa por “Contas do controlo orçamental e de ordem”, onde são registadas todas as operações de gestão e controlo orçamental, incluindo as diversas fases de realização das receitas e despesas (ponto 1.5 do POC-E). O registo nesta conta é feito pelo sistema digráfico (ponto 2.6 do POC-E).

Segundo Almeida e Marques (2003) a contabilidade orçamental digráfica permite controlar a execução do orçamento de forma fiável e contínua dos organismos, ao longo de todo o processo orçamental. No entanto, segundo os mesmos autores, pode apresentar dificuldades no início da sua implementação.

Ao complementar a contabilidade orçamental com as vertentes analítica e patrimonial, o POC-E objectiva uma análise da eficiência e eficácia das despesas públicas com a educação (ponto 1.3 do POC-E).

A contabilidade patrimonial é um sistema contabilístico que tem como objectivo registar todas as operações que alteram o património em termos da sua composição e valor (Araújo, 2008). Esta, permite conhecer o valor do património da entidade, através do Balanço e da Demonstração de Resultados, utilizando-se para esse efeito o método digráfico (Araújo, 2008). De acordo com Ferreira (2013) a contabilidade patrimonial é o único sistema que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira, e do desempenho da entidade.

Mota (2012) enumera algumas vantagens, abordadas em 2012 pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), na passagem de uma contabilidade orçamental para uma contabilidade patrimonial nos organismos e serviços públicos.

Destaco, sem desvalorizar as restantes, as seguintes vantagens:

- Avalia a *performance*, a posição financeira e os *cash-flows*;
- Ao implicar uma maior transparência contribui para o aumento da confiança dos contribuintes na capacidade das entidades públicas em gerir os recursos que lhes são confiados;
- Mostra a posição financeira das entidades e as mudanças que ocorrem durante dois períodos contabilísticos;
- Avalia a *performance* dos gestores em termos de custos dos serviços, eficiência e eficácia;
- Fornece informação sobre a posição financeira, activos correntes e passivos da entidade.

Portugal, assim como outros países que têm vindo a implementar a contabilidade patrimonial, não têm conseguido cumprir o seu objectivo de uniformização na prestação de contas. Em Portugal, a interligação deste regime com a contabilidade orçamental é escassa, uma vez que esta, é vista, como o principal sistema contabilístico dos serviços públicos, incluindo as escolas (Mota, 2012).

Agrochão (2011) concluiu que o processo de implementação da contabilidade patrimonial tem sido dificultada por factores como, a falta de recursos humanos qualificados no domínio da contabilidade digráfica, a falta de compreensão por parte dos órgãos decisores dos ganhos que o sistema traz, a dificuldade da contabilização do valor do património dos serviços públicos, a demora na criação de uma aplicação

informática para a qual não é necessário um conhecimento aprofundado sobre a contabilidade patrimonial, e pela sua implementação ser vista como uma obrigação e não como uma mais-valia para a gestão económica e financeira das instituições.

Também a informação que as demonstrações financeiras tradicionais proporcionavam tornaram-se insuficientes com a crescente preocupação de obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos. Assim, a implementação de um sistema de contabilidade analítica nas instituições públicas, permitirá obter informação relevante e útil, que pode auxiliar a tomada de decisões dos administradores (Silva e Costa, 2008). A contabilidade analítica consiste num "subsistema de informação com vista ao apuramento e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com as diversas necessidades e objectivos da gestão das organizações" (Salvador, 2007, p.30).

Oliver (2003) defende que com a sua implementação poderão determinar-se os custos, proveitos e níveis de cobertura de custos, o que permite uma análise de questões fundamentais para a gestão.

Segundo Marques (2008), a introdução da contabilidade analítica, implementada com base na digrafia, é uma das grandes inovações do POC-E.

O Tribunal de Contas considera necessário haver um esforço por parte do MEC na implementação do POC-E nos estabelecimentos de educação e ensino, por forma a apurar custos por nível e ciclo de ensino, e por tipologia de oferta educativa/formativa (Relatório nº 31 de 2012). No entanto, Silva e Costa (2008), defendem que a implementação deste sistema pode ser bastante difícil em organizações complexas como escolas e universidades, dada a inflexibilidade e complexidade das suas regras.

Apesar da aprovação do POCP ter tornado o sistema de Contabilidade Analítica

obrigatório para as entidades públicas, existem ainda muitas instituições que não deram início à sua implementação (Carvalho *et al.*, 2008).

3.4 Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público

Segundo Jorge (2012), aproxima-se uma nova revolução ao nível da contabilidade pública, uma vez que a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) e de um Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) parece inevitável. Assim, como aconteceu no passado, pretende-se uma aproximação do sistema contabilístico do sector privado, de modo a facilitar a preparação de um relato financeiro consolidado.

De facto, Rodrigues (2013) defende que nos últimos anos tem-se verificado um aumento de dificuldades na consolidação de contas entre o sector público e privado, levando à necessidade de criar muitos ajustamentos, que por sua vez podem colocar em causa a credibilidade da informação financeira.

As dificuldades ao nível da consolidação de contas, bem como a falta de convergência, devem-se às grandes diferenças que se verificam entre os diferentes sistemas contabilísticos adoptados. No sector privado, Portugal, utiliza as IFRS, ou IFRS adaptadas (SNC - Sistema de Normalização Contabilística), mas, em termos de contabilidade pública, continua a utilizar o POCP e os seus planos sectoriais, com diferentes bases de registos (Rodrigues, 2012). Assim, actualmente a normalização contabilística em Portugal está fragmentada e inconsistente (CNCP, 2013).

A convergência do sistema contabilístico actual do sector público para as normas internacionais de contabilidade, justifica-se, para além do imposto pela Troika, pelo sistema contabilístico actualmente em uso pelo sector, ter as suas bases de referência num sistema contabilístico já revogado, o POC (Rodrigues, 2013).

Em 2012, com a aprovação do DL nº 132/2012, a Comissão de Normalização Contabilística Pública, criada pelo DL nº 68/98, de 20 de Março, foi extinta pela Lei Orgânica do Ministério das Finanças, passando todas as suas atribuições e competências de normalização para o sector público, para a Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Desta forma, segundo o art.º 2º do DL nº 132/2012, cabe agora à CNC a realização de trabalhos técnicos com o objectivo de aprovar um SNCP único, adaptado às normas internacionais para o sector público (IPSAS) e às leis nacionais reguladoras.

Com a reforma do actual sistema de Contabilidade Pública, a introduzir pelo SNCP, pretende resolver-se a fragmentação e inconsistências existentes. Visa ainda dotar a AP de um sistema orçamental e contabilístico mais eficiente e convergente com os sistemas contabilísticos que existem a nível internacional (CNCP, 2013).

A introdução do novo normativo para o sector público, SNCP, pretende alcançar diversos objectivos, dos quais, sem desvalorizar os restantes, destaco para o presente estudo, os seguintes:

- Implementar plenamente a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das Administrações Públicas, articulando-a com a actual base de caixa modificada usada no subsistema orçamental;
- Estabelecer os fundamentos visando a futura orçamentação do Estado em base de acréscimo. Para tal é necessária a acumulação de informação contabilística na base de acréscimo, de modo a que a partir dela se desenvolvam as condições para a orçamentação na mesma base;
- Fomentar a harmonização contabilística (nacional e internacional), ao promover um referencial único para as Administrações Públicas em Portugal;

- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, atribuindo à Direcção Geral do Orçamento a responsabilidade por preparar as demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas do Estado;
- Definir um conteúdo mínimo para o Relatório de Gestão, incluindo indicadores de desempenho orçamental, económico-financeiro e não financeiro;
- Aumentar a qualidade da informação orçamental e financeira (para tomada de decisões e relato organizacional para efeitos de relato em sede de Contas Nacionais). (CNCP, 2013)

De acordo com Ferreira (2013), a utilização em pleno do POCP nas administrações públicas é, no entanto, essencial para garantir uma correcta implementação do novo normativo.

Em anexo (Anexo 1) é apresentada uma tabela, de autoria própria, onde é feita para uma melhor compreensão, a comparação entre os três normativos contabilísticos, isto é, o que provém da Contabilidade Pública Tradicional (contabilidade orçamental), do POCP e do SNCP.

Capítulo 4 - Metodologia

A escolha da metodologia a utilizar na investigação é feita segundo critérios de adequação ao propósito da investigação e à natureza e formulação do problema em causa (Matos e Pedro, 2011).

O presente estudo tem como principal objectivo a avaliação da passagem da contabilidade orçamental para a contabilidade patrimonial nos estabelecimentos públicos de ensino básico e secundário.

A metodologia de investigação escolhida para o desenvolvimento deste trabalho foi o estudo de caso.

Segundo Atkinson e Shaffir (1998), os estudos de caso são um tipo de investigação empírica qualitativa que se caracteriza por ser realizada em campo, que implica a recolha de informação através de observação e entrevistas e que vincula o investigador a pessoas pertencentes ao mundo que se está a estudar.

Matos e Pedro (2011), baseando-se em Yin (1989,1993) e Merriam (1988), apresentam como vantagens as seguintes características dos estudos de caso:

- Maior compreensão dos resultados obtidos;
- Captação de características únicas do fenómeno;
- Maior facilidade em modelizar a realidade;
- Melhor entendimento de outros casos.

A recolha de informação foi feita através do método de entrevistas que, segundo Yin (2001), são uma fonte essencial de evidências para o estudo de caso, sendo consideradas pelo mesmo autor uma das mais importantes fontes de informação para este método de investigação.

As entrevistas realizadas são semi-estruturadas (ver guião Anexo 2), pelo que incluem questões fechadas, mas permitiram introduzir igualmente questões abertas de forma a enriquecer a fase de recolha de dados. As entrevistas, de carácter exploratório, serviram o propósito de recolher a opinião de diferentes especialistas da área da contabilidade pública de modo a compreender melhor o fenómeno em estudo e ajustar os guiões a administrar posteriormente aos Chefes de Serviços de Administração Escolar (CSAE) e aos Directores de escolas de ensino básico e secundário⁶.

⁶ Pode ser consultado em anexo (Anexo 3) um organigrama com todos os entrevistados envolvidos neste estudo.

A primeira entrevista foi realizada junto de um membro da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), por forma a compreender, numa perspectiva legal e teórica, as especificidades relacionadas com a adopção do POC-E e da contabilidade patrimonial nas escolas de ensino básico e secundário. Esta, de carácter exploratório, permitiu identificar factores específicos que permitiram estruturar as entrevistas realizadas às escolas.

Por forma a melhor compreender a realidade em estudo, foi realizada uma entrevista à Chefe da Divisão das Dotações Comuns de Pessoal, na Direcção de Serviços de Orçamento das Escolas do Ensino Básico e Secundário (DSOEBS) pertencente à Direcção Geral de Planeamento e Gestão Financeira (DGPGF). Esta entrevista, teve como objectivo recolher uma melhor percepção das principais alterações nos serviços centrais, provenientes da implementação do POC-E, assim como da sua opinião relativamente a este processo de transição.

Foi também realizada uma entrevista ao Director da empresa JPM & Abreu, Lda., empresa produtora e distribuidora de *software* na área de gestão administrativa e financeira para escolas de ensino básico e secundário. A decisão da entrevista ser feita a esta empresa e não a outra justifica-se pelo facto dos seus produtos serem utilizados por mais de 95% das escolas/agrupamentos de ensino público não superior.

Antecipado o cenário das escolas de ensino não superior passarem a ser obrigadas a implementar o POC-E a partir de 2014, a empresa considerou necessário o reajustamento da versão do seu sistema informático e a preparação dos recursos humanos no domínio técnico do POC-E, com o intuito de contribuir para uma melhor adaptação dos seus clientes à nova realidade contabilística e dar resposta à utilização em pleno do POC-E. Assim, esta entrevista teve como objectivo compreender as principais alterações, vantagens e obstáculos na transição da contabilidade

orçamental para a contabilidade patrimonial, na óptica da empresa que fornece o suporte tecnológico a essa transição.

Num contexto mais concreto junto das escolas foram ainda realizadas entrevistas a dois agrupamentos de escolas do distrito de Lisboa, estando um desses agrupamentos a utilizar um sistema contabilístico próximo do POC-E, e outro agrupamento ainda a operar com contabilidade unicamente orçamental.

Além das questões específicas que foram colocadas apenas a cada entrevistado foram também colocadas questões comuns a diferentes entrevistados, de forma a poder cruzar-se informação proveniente de diferentes percepções em relação ao grau de implementação do POC-E e aos factores que têm funcionado como obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial.

Capítulo 5 - Análise dos resultados

5.1 Análise sobre a implementação do POC-E nas escolas de ensino não superior

O grau limitado de implementação do POC no sector público, como já foi referido, é um problema que ainda persiste na AP, sendo o caso específico da adopção do POC-E, ao nível das escolas públicas de ensino não superior, uma questão actual que deve ser analisada. Desta forma, procurou fazer-se uma breve análise à implementação do POC-E nestes estabelecimentos de ensino.

Das entrevistas realizadas conclui-se que a implementação do POC-E é muito reduzida, não havendo ainda uma integração consistente das três vertentes contabilísticas. No entanto, existem algumas escolas que iniciaram procedimentos para a sua implementação, nomeadamente através de formação dos seus técnicos administrativos.

Para o processo de execução de contabilidade nos estabelecimentos de ensino não superior as escolas utilizam um *software* informático - CONTAB-POCE. Dada a

perspectiva de obrigatoriedade de utilização do POC-E em 2014, esta aplicação fornecida pela empresa JPM & Abreu, foi sujeita, durante o ano de 2013, a alterações e reajustamentos que permitiram que esta aplicação informática tenha actualmente a capacidade de dar resposta integral ao regime geral do POC-E⁷. Assim, e de acordo com o fornecedor do sistema, a aplicação informática integra desde o início de 2014 a contabilidade patrimonial no rigor que a lei o determina. Desta forma, a contabilidade patrimonial, assim como a contabilidade orçamental, utiliza o método de registo digráfico.

No decurso da entrevista foi possível perceber que a aplicação informática está muito automatizada e construída de uma forma muito intuitiva, fazendo a passagem das contas correspondentes à contabilidade orçamental automaticamente para as contas da contabilidade patrimonial. Segundo o fornecedor da mesma " (...) é uma aplicação de contabilidade para não contabilistas (...) ". Para além da automatização da aplicação, a empresa desenvolve actividades de formação para que as pessoas, em contexto real de trabalho, adquiram os conhecimentos base que não possuem.

Na opinião do Director da empresa fornecedora deste *software*, aproximadamente 50% das escolas que a implementaram, utilizam em pleno a contabilidade orçamental e patrimonial⁸. A restante percentagem das escolas está ainda numa fase de teste da aplicação ou utilizam-na apenas para efeitos de exportação de dados. Tal, permite-nos concluir que aproximadamente 50% das escolas já não utiliza unicamente a contabilidade orçamental aproximando-se cada vez mais do POC-E. Desta

⁷ Esta empresa fornecedora é a única empresa que, até à data da realização das entrevistas, disponibiliza uma aplicação informática ajustada ao POC-E a utilizar pelas escolas. As demais empresas que fornecem uma aplicação informática para a contabilidade das escolas disponibilizam apenas a vertente orçamental.

⁸ De acordo com o Relatório de Execução Orçamental (Dezembro, 2013) o número oficial de unidades orgânicas, escolas e agrupamentos, em Portugal é 811.

forma, começam a notar-se os primeiros passos no processo de implementação deste sistema contabilístico nas escolas. No entanto, as restantes estão longe de o utilizar, havendo mesmo algumas que ainda trabalham de acordo com o regime unigráfico, e que manifestam uma grande resistência à utilização da contabilidade digráfica.

Verificamos, assim, que coexistem neste sector diferentes níveis de implementação do POC-E.

É opinião generalizada entre todos os inquiridos que a transição para vertente patrimonial não seria possível para a maioria das escolas sem a automatização da aplicação em causa, o que nos leva a concluir que existe uma grande dependência das escolas face à aplicação informática. De facto, o agrupamento de escolas entrevistado que utiliza unicamente a contabilidade orçamental apresentou como justificação para tal a falta de formação dos Assistentes Técnicos e a falta de actualização do sistema informático utilizado⁹.

No entanto, o grande automatismo da aplicação informática não apresenta só vantagens. O desconhecimento da digrafia leva a que, na ocorrência de um erro, o Assistente Técnico associado à tarefa não o consiga identificar. De igual modo, a falta de formação em contabilidade por quem utiliza a aplicação, implica constrangimentos ao nível da leitura dos diversos mapas orçamentais, patrimoniais e analíticos, que a aplicação produz.

De acordo com as entrevistas realizadas, constata-se que as principais dificuldades na implementação do POC-E nos estabelecimentos de ensino não superior, estão na falta de recursos humanos com qualificação técnica na área; a aceitação e adaptação dos funcionários mais antigos a este sistema; a falta de orientações por parte

⁹ A escola inquirida não utiliza a aplicação informática disponibilizada pela empresa fornecedora JPM & Abreu.

dos serviços centrais do MEC, no que respeita à sua implementação; a falta de plataformas informáticas e a falta de legislação procedimental; a falta de tradição no sector relativamente à prestação de contas; a dependência do OE relativamente às verbas com que são dotados, contribuindo para o desinteresse pela execução da contabilidade patrimonial; a falta de impulso político, nomeadamente para a construção de um balanço geral do Estado. Este Balanço permitiria obter informação adicional às variações de tesouraria e aos fluxos de receita e despesa, bem como produzir informação financeira com níveis de fiabilidade mais elevada.

Apesar de todas as dificuldades que a implementação deste sistema contabilístico enfrenta, o sector da educação, assim como a generalidade do sector público, está hoje a sofrer uma pressão internacional e política, acentuada pela Troika, no sentido de aceleração do processo de adopção de práticas de regime de acréscimo. Outra razão para a exigência da implementação do sistema no sector, consiste na necessidade do MEC ter um sistema de informação contabilístico e financeiro homogéneo que lhe permita tomar decisões relativamente a todos os níveis de ensino, uma vez que o orçamento do MEC é um só e deve dotar o ensino superior e não superior de verbas. De facto, do ponto de vista do membro da CNC entrevistado, uma melhor alocação dos escassos recursos financeiros só é possível tendo um modelo informativo comparável e homogéneo.

A necessidade de implementação do POC no sector é reforçada pelas suas múltiplas vantagens, nomeadamente, a obtenção de um conjunto de elementos de informação mais credíveis, a obtenção de um conjunto de indicadores que permita fazer uma análise de eficiência da gestão dos recursos e da qualidade da prestação dos serviços, bem como uma análise mais precisa do tipo de despesas, e a identificação mais detalhada das necessidades financeiras das escolas.

Neste contexto, foram igualmente identificados alguns benefícios associados à implementação centralizada do POC-E, isto é, ao nível dos serviços centrais do MEC e de todas as escolas. Do ponto de vista da Chefe da Divisão das Dotações Comuns de Pessoal, pertencente à DSOEBS, a uniformização da informação produzida seria muito útil, nomeadamente na normalização dos processos e no apoio às actividades de gestão financeira e orçamental dos órgãos e serviços da AP em contexto integrado. A obtenção de indicadores *standard* facilitaria a procura de dados úteis e necessários para a gestão e controlo do sistema escolar. Estes permitem ainda, aos utilizadores da informação, fazer comparações entre escolas a nível local e regional e tomar decisões de gestão neste sector.

5.2 Análise da evolução da Contabilidade Orçamental para a Contabilidade Patrimonial

Segundo o membro da CNC entrevistado as especificidades do sector público justificam a adopção da contabilidade patrimonial. De acordo com o mesmo, a contabilidade em regime de acréscimo já deveria ter sido adoptada há muitos anos, mas sem abdicar da contabilidade orçamental. No entanto, e na sua perspectiva, ainda não há condições para que essa passagem seja feita. Para que tal aconteça é necessária uma mudança de cultura, incluindo política. É necessário que o Estado incorpore na sua informação financeira todo um conjunto de conceitos que a contabilidade em regime de acréscimo incorpora. Enquanto o Estado, em termos consolidados, não preparar, a par do orçamento e dos mapas de receitas e despesas, o seu balanço com informação agregada dos diversos sectores, não há o impulso necessário para que os diferentes sectores o façam.

Ao longo do estudo, foram identificados diversos obstáculos na transição de uma contabilidade unicamente orçamental para uma contabilidade patrimonial no ensino,

nomeadamente a falta de formação dos recursos humanos, a falta de plataformas informáticas/suporte técnico, a falta de envolvimento das chefias de topo nas escolas, a resistência face à mudança de paradigma no MEC e escolas, a falta de legislação com a definição dos procedimentos, a falta de vontade política na Administração Central, a ausência de tradição de prestação de contas na vertente patrimonial e analítica e o foco na obtenção de verbas do OE.

Foi possível observar que alguns dos obstáculos referidos para o processo de transição da vertente orçamental para a vertente patrimonial são comuns às principais dificuldades das escolas na implementação do POC-E, levando-nos a concluir que as dificuldades sentidas neste processo de transição são mais um entrave à plena implementação do normativo.

Das entrevistas realizadas foi perceptível que devido a estes obstáculos a contabilidade patrimonial ainda não se tornou num instrumento pleno de suporte à gestão. No entanto, existem algumas escolas, ainda que num número reduzido que a implementam a nível interno. É o caso da escola inquirida que conta com uma experiência de dois anos de prestação de contas ao nível da contabilidade patrimonial. De acordo com o CSAE dessa escola, este com formação na área, desde a sua chegada à função que sentiu necessidade de promover a formação dos Assistentes Técnicos no sentido da transição para o regime de acréscimo. Desta forma, é perceptível que a coordenação realizada por um agente com formação na área e com vontade de promover a utilização da contabilidade patrimonial, torna possível essa transição.

Uma vez que a prestação de contas ao nível da contabilidade patrimonial não é obrigatória, dada a excepção a que as escolas estão sujeitas, a escola inquirida faz esse apuramento, de acordo com as regras do regime geral do POC-E, nos seus relatórios de gestão, que apresenta ao conselho geral e à comunidade escolar. Desta forma, o regime

de acréscimo, na contabilidade patrimonial, é respeitado. A utilização da vertente patrimonial permite perceber onde são aplicados os recursos financeiros da escola, e facilita a preparação da estratégia a médio/longo prazo a que as escolas são obrigadas a preparar pelo DL n° 75/2008.

Na transição para a contabilidade patrimonial as principais dificuldades mencionadas pela escola inquirida, foram a falta de recursos humanos qualificados na área, a falta de envolvimento por parte das chefias de topo e a falta de legislação procedimental. No entanto, a utilização consistente da aplicação informática da empresa JPM & Abreu por parte da escola atenuou as dificuldades sentidas no processo de transição. Segundo o CSAE da escola analisada, e como utilizador da aplicação informática mencionada, certas questões como o reconhecimento de existências em armazém, o reconhecimento de dívidas a fornecedores, e outros, estavam sanadas pela experiência da sua utilização, levando a menos dificuldades nessa transição. É ainda da sua opinião, que a maioria das escolas que ainda não têm essa experiência de utilização vai sentir muitas dificuldades nessa passagem, especialmente por falta de formação dos recursos humanos.

Em 2014, surgiu a obrigação do orçamento dos estabelecimentos de ensino não superior ser executado através da aplicação GeRFiP, que sustenta as três vertentes contabilísticas. Por este motivo, a partir desta data, a DGPGF iniciou o processo de adopção da contabilidade patrimonial. Assim, os serviços centrais iniciaram este ano a implementação dessa vertente, ainda numa óptica de receitas e despesas, estando por isso, a dar os primeiros passos no seu processo de implementação. Esta obrigação não levou à alteração dos dados enviados para a Direcção Geral pelas escolas, isto é, a maioria das escolas continua apenas a enviar a informação orçamental obrigatória.

Contudo, e face à obrigação de utilização da aplicação GeRFiP pela Direcção

Geral, houve a necessidade de adoptar procedimentos para a integração da informação recebida das escolas, uma vez que estas apenas enviam informação orçamental. Neste sentido, foram construídas algumas tabelas de ligação entre as rubricas orçamentais e as contas de POC que permitem à DGPGF agregar toda a informação e de uma forma semi-automática integrá-la na aplicação GeRFiP.

Da análise das respostas obtidas à questão colocada sobre o grau de implementação do POC-E aos diferentes entrevistados (Tabela 1 no Anexo 4) é possível concluir que a percepção sobre a implementação, a nível nacional, deste normativo é a de que apresenta um grau de implementação reduzido. Contudo, as escolas demonstram estar em fase de adaptação, uma vez que apesar do baixo grau de implementação do POC-E, a aplicação informática CONTAB-POCE foi implementada em 50% das escolas, pelo que estas unidades estão já a utilizar em pleno a contabilidade orçamental e patrimonial. Verifica-se ainda que a escola que adopta o POC-E demonstra perceber um grau de implementação elevado, reforçando a ideia de que um agente formado na área de contabilidade tem a capacidade de promover a implementação deste regime.

No entanto, segundo o CSAE da escola entrevistada que utiliza o normativo, a plataforma não é suficiente, uma vez que como o sistema não é obrigatório e os dados não são requeridos às escolas, estas continuam a utilizar o método antigo

Relativamente aos obstáculos à implementação da contabilidade patrimonial nas Escolas, a análise das respostas obtidas (tabela 2 no Anexo 4) permite concluir que a formação dos Recursos Humanos é o principal obstáculo no processo de transição. A falta de plataformas informáticas, a falta de envolvimento das chefias de topo e a resistência à mudança por parte do MEC e/ou escolas foram também considerados pelos

entrevistados como entraves relevantes à transição da contabilidade orçamental para a contabilidade patrimonial.

De um modo geral, os entrevistados referiram ainda que apesar de todas as dificuldades sentidas, a adopção do POC-E constitui uma mais-valia, funcionando, segundo a Directora de uma das escolas entrevistadas como "um importante e disciplinador instrumento de gestão".

5.3 Análise da transição do POC-E para o SNCP

Com a possível introdução do SNCP na AP tornou-se importante compreender se a adopção do POC-E é vista como mecanismo facilitador na futura implementação do SNCP. A resposta foi unânime considerando que a utilização do POC-E nas escolas de ensino não superior facilitaria essa passagem, partindo do pressuposto que o SNCP mantém a matriz do POCP, havendo apenas uma alteração de conceitos, definições e terminologias. Também o CSAE entrevistado, foi de opinião que o SNCP só terá sucesso se o POCP estiver em funcionamento nas escolas e na restante AP.

Já na opinião do membro da CNC entrevistado, depende muito "do *timing*, do ritmo e da força política dada ao processo", que se traduzirá nas orientações dadas aos organismos públicos, na forma como a Assembleia da República reflecte sobre as contas desses organismos e na dotação dos organismos de *softwares* e pessoas habilitadas para o efeito. Caso a criação e implementação do SNCP não esteja para breve, o entrevistado vê como vantajosa a adopção no curto prazo do POC-E pelo ensino não superior. De facto, na sua opinião, "o acolher da experiência do POC-E por parte destes estabelecimentos de ensino facilitaria a migração para um sistema contabilístico que adopte as normas internacionais de contabilidade", e garantiria a existência de um referencial contabilístico homogéneo ao nível de todo o sistema educativo.

Neste sentido, o membro da CNC entrevistado concorda com a futura implementação do SNCP, desde que esta se processe através de um processo sustentado, uma vez que as plataformas informativas públicas, a legislação financeira e os quadros dos organismos não estão ainda preparados para a sua implementação. É necessário criar recursos materiais e humanos na AP, que permitam auxiliar o processo de transição e monitoriza-lo através de auditorias internas para filtrar a qualidade da informação prestada por forma a evitar tomar decisões com base em informação menos fiável.

Dentro do meio escolar, foi perceptível que perante a aproximação da aprovação de um SNCP seria também uma mais-valia alguém inserido na realidade das escolas estar na origem desse mesmo normativo por forma a introduzir os ajustamentos necessários à especificidade dos estabelecimentos de ensino não superior.

Caso contrário, prevê-se um cenário igual ao que se manifestou até ao momento, ou seja, depois de aprovado o SNCP não haverá aderência prática por parte das escolas.

Da mesma forma, o fornecedor da aplicação de contabilidade para as escolas considera que a aplicação, perante uma aprovação do SNCP, pode ser facilmente ajustada às novas exigências, partindo do pressuposto de que são apenas necessários reajustamentos ao nível de algumas contas e de alguns procedimentos. O mesmo considera que se esta transição for divulgada antecipadamente, a empresa terá capacidade de resposta para disponibilizar o *software* actualizado e realizar formação complementar nas escolas.

Capítulo 6 - Conclusões e Limitações do estudo

O objectivo deste estudo foi compreender a situação nas escolas de ensino não superior relativamente à implementação do POC-E. Neste sentido, procurou saber-se se existiram dificuldades na passagem de uma contabilidade exclusivamente orçamental para uma patrimonial e de que forma essa passagem foi ou não conseguida. Face a perspectivas futuras no sentido da aprovação do SNCP, considerou-se também interessante compreender se a adopção do POC-E nas escolas de ensino não superior, a curto prazo, constitui uma mais-valia face a uma possível obrigação na implementação do SNCP.

Para o desenvolvimento do estudo procedeu-se à recolha de informação através da realização de entrevistas semi-estruturadas. Ao longo do estudo foram realizadas 7 entrevistas com o intuito de captar diferentes opiniões e de cruzar informação de diferentes fontes sobre o tema.

Conclui-se que a implementação do POC-E nas escolas de ensino não superior é ainda muito reduzida. No entanto, 50% das escolas a nível nacional, que utilizam o *software* da empresa JPM & Abreu, procederam já à passagem de uma contabilidade unicamente orçamental para a contabilidade patrimonial, estando neste momento a utilizar em pleno ambas as vertentes. No processo de transição da contabilidade orçamental para a patrimonial verifica-se a existência de uma grande dependência por parte das escolas, da aplicação informática de contabilidade, sendo que, sem esta aplicação essa transição provavelmente não teria ocorrido. De facto, nas escolas em que a aplicação é disponibilizada por outros fornecedores, faz-se apenas contabilidade orçamental. Assim, conclui-se que a aplicação informática utilizada pelas escolas é determinante no incentivo à implementação da vertente patrimonial, assim como das restantes especificidades do regime geral do POC-E. A adopção deste normativo tem

sido, também por isso, gradual e na medida da evolução dos próprios sistemas informáticos. Tudo isto leva-nos também a concluir que o regime geral do POC-E já se encontra mais próximo de ser utilizado. No entanto, e apesar dos Serviços Centrais, nomeadamente a DGPGF, já ter começado a utilizar o POC-E, ainda que pouco amadurecido, a informação enviada pelas escolas continua a ser exclusivamente orçamental, sendo a DGPGF que após a recepção da informação enviada pelas escolas na vertente orçamental a converte para a vertente patrimonial e insere na aplicação GeRFiP.

Identificaram-se os principais obstáculos na passagem da vertente orçamental para a patrimonial, sendo a formação dos recursos humanos, sem dúvida, um factor crítico de sucesso nessa transição. Sendo a pessoa que coordena a produção de informação financeira nas escolas formada na área de contabilidade, haverá uma maior capacidade de promover o processo de transição e de apresentar resultados, como se pôde concluir da entrevista efectuada ao CSAE de uma das escolas contactadas. Também se identificaram como obstáculos, a falta de plataformas informáticas/suporte técnico, a resistência à mudança tanto pelo MEC como pelas escolas e a falta de envolvimento dos Directores das escolas, uma vez que na sua maioria, são docentes e por isso sem conhecimentos na área de contabilidade pública.

Por fim, foi ainda possível concluir que a adopção do POC-E funcionará como elemento facilitador na futura adopção do SNCP.

Como limitação do estudo é necessário salientar a dificuldade na marcação de entrevistas às escolas por indisponibilidade destas. Apesar de todos os esforços desenvolvidos nesse sentido, só foi possível entrevistar elementos de duas escolas.

Referências Bibliográficas

- Agrochão, M. (2011). *A contabilidade patrimonial na Administração Pública Portuguesa. O caso da secretaria-geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão - Universidade Técnica de Lisboa, Portugal.
- Almeida, J. e Marques, M. (2003). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education Policy Analysis Archives*. 11, (42).
- Araújo, J. (2005). A Reforma Administrativa em Portugal: em busca de um novo paradigma. Braga, Universidade do Minho - Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas.
- Araújo, J. (2007). Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática. In *NEAPP - Comunicações em Conferências*. Conferência da UNE, Espanha. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/8309> [Acesso em: 2014/4/7].
- Araújo, J. (2008). A implementação do plano oficial de contabilidade pública nos Serviços Autónomos da Administração Central: estudo e análise. *Revista Universo Contábil* 4 (2), pp. 144-162.
- Arndt, H. (1998). From State to Market. *Asian Economic Journal*. 12 (4), pp. 331-341.
- Atkinson, A. e Shaffir, W. (1998). Standards for the field research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 41-68.
- Bernardes, A. (2001). *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra. Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Fernandes, M., Silveira, O. Carvalho J. e Caiado A. (2008). Contabilidade Pública. In *Formação à distância da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, OTOC, realizada entre 19-11-2008 a 19-12-2008.
- Carapeto, C. e Fonseca, F. (2005). *Administração Pública – Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Cardoso, C. (2009). *Sistema da Accountability Informatizada Judicial: Um Estudo de Caso Aplicável a um Tribunal do Porto*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia - Universidade do Porto, Portugal.
- Carvalho, J., Costa, T. e Macedo N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. *Revista TOC* (96), pp. 30-41.

- Carvalho, J., Martinez, V. e Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Comité de Normalização Contabilística Público - CNCP (2013). Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (SNC-AP), Documento Preliminar. Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt/> [Acesso em: 2014/8/4].
- Curto, M. (2011). *Utilidade de um sistema de informação num estabelecimento de ensino não superior*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências Educativas, Portugal.
- Fernandes, M. (2009). Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal. *Revista Enfoques* VII (11). pp. 155-188.
- Fernandes, M. (2014). A Contabilidade Pública em Portugal: de reforma em reforma. *Revista TOC* (167), pp. 66-67.
- Ferreira, C. (2013). *Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências Sociais e Política - Universidade de Lisboa, Portugal.
- Gestão de Recursos Financeiros Partilhada (GeRFiP). Disponível em: <https://mfap.gerfip.gerap.gov.pt/Paginas/HomePage.aspx> [Acesso em: 2014/7/19].
- Hyndman, N. e Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research* 22, pp. 36-45.
- Jorge, M., Carvalho, J. e Fernandes, M. (2007), Governmental Accounting in Portugal: Why Accrual Basis is a Problem, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19, pp. 411-446.
- Jorge, S. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional (II). *Revista TOC*, (153), pp. 40-45.
- Julvé, V. (1993). Análisis de la Información Contable Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXIII (76), pp. 683-722.
- Leon, P. (1978). *História Económica e Social do Mundo*. Tomo I e II. Paris: Armand Colin.
- Machete, R. (1999). Contratualização/Estaturização in INA (org (s)). *Administração Pública no limiar do século XXI: os grandes desafios*. Lisboa: INA, 53-65.

- Marques, M. (2003). Reforçar a eficiência das políticas educativas: o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação). Disponível em <http://www.intercostos.org/documentos/003.pdf> [Acesso em: 2014/5/5].
- Marques, M. (2008). Novos desafios na gestão universitária em Portugal: o papel da Contabilidade analítica. *Economia Global e Gestão*. 13 (3),119-136.
- Matos, J. e Pedro, A. (2011). O estudo de caso na investigação em educação em direcção a uma reconceptualização. In *XI Congresso da Sociedade Portuguesa de Ciências da Educação*, Instituto Politécnico da Guarda, 30 de Junho a 2 de Julho de 2011.
- Ministério da Educação e Ciência (MEC). Lançamento do ano Lectivo 2013-2014. Disponível em <https://www.ige.min-edu.pt> [Acesso a: 2014/4/7].
- Ministério da Educação e Ciência (MEC). Lançamento do ano Lectivo 2014-2015. Disponível em <http://www.spn.pt> [Acesso a: 2014/8/3].
- Direcção Geral de Planeamento e Gestão Financeira (DGPGF), (2013). Plano de Actividades 2013. Disponível em <http://www.dgpgf.mec.pt/> [Acesso a: 2014/9/1].
- Mota, J. (2012). *Um novo modelo de administração e de prestação de contas no ensino não superior*. Trabalho de Projecto para obtenção do grau de Mestre. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Portugal.
- Neto, P. (2011). *Estudo sobre a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Educação numa escola secundária*. Trabalho de Projecto, Mestrado em Contabilidade, Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.
- Nogueira, S. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.
- Nogueira, S. e Carvalho, J. (2008). O sistema de informação contabilístico da Administração Pública Portuguesa segundo a perspectiva de 11 especialistas: Estudo Empírico. *Revista Gestin* (6) Edição especial - XVIII Encontro da ADCES, 15-30.
- Oliver, M. (2003), La universidad pública Española: diseño de un sistema de costes, *Técnica Contable*, (657), 4-14.

- Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounts. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5 (1), 38–59.
- Peters, B. (1997). Policy transfers between governments: the case of administrative reforms. *West European Politics*, 20 (4).
- Pina, V. e Torres, L. (2002). An empirical study about new public management developments in three European Union cultural categories: Germanic, Nordic and Napoleonic countries. In *25th European Accounting Association Annual Congress*, Copenhagen.
- Portela, I. (2004). *Um novo paradigma de gestão pública: administração em colaboração através de parcerias - estudo de caso" Porto 2001, SA-Capital Europeia da Cultura"*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Portugal.
- Programa do XIX Governo Constitucional (2011). Governo de Portugal.
Disponível em <http://www.portugal.gov.pt/> [Acesso em: 2014/9/1].
- Relatório de Execução Orçamental (Dezembro, 2013). Direcção de Serviços do Orçamento das Escolas Básicas e Secundárias.
- Relatório do Orçamento do Estado para 2010 (Janeiro, 2010). Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Relatório do Orçamento de Estado para 2014 (Outubro, 2013). Ministério das Finanças.
Disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental> [Acesso a: 2014/7/19].
- Relatório nº 31/2012. Apuramento do custo médio por aluno nas escolas públicas.
Disponível em <http://www.tcontas.pt> [Acesso em: 2014/5/5].
- Rocha, J. (2001). As Relações entre o Poder Político e os Funcionários. Comunicação nos Colóquios sobre o Estatuto dos Funcionários Municipais. In *CEDREL*. Lisboa.
- Rodrigues, L. (2012). Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública. *Revista TOC*, (152), pp. 41-45.
- Rodrigues, L. (2013). O TOC na Administração Pública. In *Formação Eventual da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, OTOC, pp. 13-66.
- Rodrigues, M. (2005). *A Nova Gestão Pública na Governação Local: O caso dos municípios dos distritos de Vila Real e Bragança*. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.

- Rodrigues, M. (2007). A Gestão Pública nos Governos Locais: Uma era de mudança e modernização. In *XII Congreso Internacional del Clad sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública*, Santo Domingo, República Dominicana.
- Rodrigues, M. e Araújo, J. (2005). A Nova Gestão Pública na governação local. Comunicação apresentada no 3.º Congresso Nacional de Administração Pública, Oeiras, Portugal.
- Salvador, R. (2007). Contabilidade analítica na administração pública. *Revista TOC*, (83), 30-36.
- Santiago, A. (2011). *Modernizar a Administração Pública: Um modelo de Gestão por Objectivos*. Relatório de Estágio, Universidade de Aveiro, Portugal.
- Silva, C. e Costa, T. (2008). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. *Revista TOC* (95), pp. 39-49.
- Silva, J. (2000). Que futuro para a reforma administrativa. In *Reformar a Administração Pública: um imperativo*, Fórum 2000, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica de Lisboa, pp. 51-54.
- Silva, M. (2011). *A Contabilidade Analítica no POC-Educação: O Caso da Universidade do Minho*. Trabalho de Projecto no âmbito do Mestrado em Gestão, Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.
- Vidigal, L. (2013). A Reforma da Administração Pública à luz dos Sistemas de Informação. In *13ª Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação*.
- Vieira, R. (2008). *A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Portugal.
- Yin, R. (2001). *Estudo de caso: planeamento e métodos*, Vol. 2 (2). Porto Alegre: Bookman.

Legislação

Aviso n.º 15652/2009, 7 de Setembro - Série II – n.º 173 - Sistema de Normalização Contabilística - Estrutura Conceptual (EC).

Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho - Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE). Diário da República nº 172 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública. Diário da República nº 203/97 - I Série - A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de Março - Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Diário da República nº 67 - Série I - A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei nº 23/2002 de 1 de Fevereiro - Normas indispensáveis à execução do Orçamento do Estado para 2002. Diário da República nº 27 - Série I - A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei nº 26/2002 de 14 de Fevereiro - Códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas. Diário da República nº 38 - I Série A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei nº 75/2008 de 22 de Abril. Diário da República nº 79, I Série. Ministério da Educação.

Decreto-Lei nº 132/2012 de 27 de Junho. Diário da República nº 123 - I Série. Ministério da Educação e Ciência.

Decreto-Lei nº 52/2014 de 7 de Abril - Disposições necessárias à execução do Orçamento de Estado de 2014. Diário da República nº 68 - I Série. Ministério das Finanças.

Lei nº 46/86 de 14 de Outubro - Lei de Bases do Sistema Educativo. Diário da República nº 237 - I Série. Assembleia da República.

Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública. Diário da República nº 43/90 - I Série.

Lei nº 6/91 de 20 de Fevereiro - Enquadramento do Orçamento de Estado. Diário da República nº 42 - I Série -A. Assembleia da República.

Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação. Diário da República nº 218 - I Série - B. Ministério das Finanças, do Trabalho e da Solidariedade e da Reforma do Estado e da Administração Pública.

Resolução do Conselho de Ministros nº 46/2012. Diário da República nº 90 - I Série.

Relatório de Execução Orçamental (Dezembro, 2013). Direção de serviços do Orçamento das Escolas básicas e secundárias.

Anexos

- **Anexo 1** - Tabela comparativa dos três normativos contabilísticos

	Contabilidade Pública Tradicional¹	POCP	SNCP (Proposta)
Plano de Contas	Classificação económica de receitas e despesas públicas, aplicados em termos de contabilidade orçamental. Faz a distinção entre as mesmas em correntes e de capital. ²	Plano contém contas de operações orçamentais, contas de balanço e demonstração de resultados	Plano de Contas Multidimensional (PCM) ³ . Admite uma só classificação das operações por natureza
Planos Sectoriais	Existe um só documento com os códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas	Planos Sectoriais para a Educação, Autarquias, Saúde e Segurança Social	Não existem planos sectoriais. Propõe-se um único referencial para todos os sectores da Administração Pública ⁴
Regimes	Regime Geral (com autonomia administrativa) e Regime de Excepção (com autonomia administrativa e financeira)	Regime Geral e Regime Simplificado ⁵	Regime Geral e Regime Simplificado ⁶
Sistemas de Contabilidade e Administração	Contabilidade Orçamental em base de caixa modificada ⁷ e Contabilidade de Compromissos	Contabilidade Orçamental em base de caixa modificada, Contabilidade Patrimonial em base de acréscimo e a Contabilidade Analítica em base de acréscimo	Contabilidade Orçamental em base de caixa modificada ou em base de acréscimo, Contabilidade Patrimonial e Analítica em base de acréscimo
Método de Registo	Unigráfico	Digráfico	Digráfico
Contabilidade Orçamental	Classe 0	Classe 0 e conta 25 ⁸	Classe 0
Contabilidade Patrimonial	Não faz referência	Classe 1 a 8	Não existe informação
Contabilidade Analítica	Devem organizar Contabilidade de Custos ⁹	Classe 9 ¹⁰	Não existe informação
Demonstrações Orçamentais e Financeiras (DOF)	No Regime Geral os serviços e organismos devem fornecer, mensalmente, o balancete da contabilidade de compromissos, o balancete da contabilidade de caixa, a discriminação de todas as alterações orçamentais autorizadas até ao fim do mês anterior, a descrição dos pagamentos previstos para o mês, por rubricas orçamentais, a indicação do valor existente em saldo, entre os créditos libertados e os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior ¹¹	No Regime Geral os documentos de prestação de contas são o Balanço, Demonstração de Resultados, Mapa de Execução Orçamental, Mapas de fluxos de Caixa, Mapa da situação financeira, Anexos, Relatórios de Gestão e Parecer do órgão fiscalizador. No Regime Simplificado não existem Demonstrações Financeiras. As Demonstrações de fluxos de caixa são feitas numa perspectiva orçamental	Demonstrações Orçamentais em base de caixa modificada, Demonstrações Financeiras em base de acréscimo e notas. Todas as entidades têm de preparar DOF. As Demonstrações de Fluxos de Caixa serão feitas numa óptica financeira

Notas de apoio à tabela:

¹A informação recolhida sobre os tópicos "método de registo", "contabilidade orçamental", "contabilidade patrimonial", "contabilidade analítica" e "DOF", na coluna intitulada de Contabilidade Pública Tradicional, referem-se ao regime geral, uma vez que o estudo desenvolvido se aplica às escolas de ensino não superior.

² Art.º 3º, nº1 do Decreto-Lei nº 26/2002 de 14 de Fevereiro.

³ Permite obter informação em base de caixa e em base de acréscimo (CNCP, 2013).

⁴ No entanto, prevê níveis específicos de desagregação face às necessidades sectoriais, como é o caso da Educação (CNCP, 2013).

⁵ O regime simplificado pode aplicar-se, no universo de um determinado grupo público, a organismos de pequena expressão financeira ou patrimonial, desde que sejam devidamente enquadrados na consolidação de contas do grupo (Preâmbulo da Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro).

Neste regime todas as fases de execução orçamental deverão ser registadas na classe 0 (Art.º 2º, ponto 2.6.9, Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro).

⁶ O regime simplificado pode aplicar-se a entidades públicas de estrutura e dimensão reduzida. Este regime também funcionará com uma contabilidade financeira em base de acréscimo e com o método de registo da digrafia (CNCP, 2013).

⁷ Para Cardoso (2009) a contabilidade de caixa modificada mantém os livros em aberto aproximadamente durante um mês após o fim do ano e reconhecido como pertencente ao período de divulgação.

⁸ Conta 25 - «Devedores e credores pela execução do orçamento», para o sector específico da Educação (POC - Educação - Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro). Esta conta permite fazer a ligação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial.

⁹ A contabilidade analítica deve ser organizada pelos serviços e organismos como instrumento de gestão (art.º 16º do Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho).

¹⁰ É obrigatória (ponto 2.8.1, 2 - Considerações técnicas, POC - E na Portaria nº 794/2000 de 20 de Setembro). Não é sugerido nenhum método de registo (Vieira, 2008).

¹¹ Art.º 18º, nº1 do Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho.

- **Anexo 2** - Entrevistas realizadas

1. Membro da Comissão de Normalização Contabilística

1. Na sua opinião, numa escala de 1 a 5 (1-nulo, 2-baixo, 3-razoável, 4-elevado, 5-muito elevado), qual o grau de implementação do POC-P na Administração Pública em geral?
2. Classifique dentro da mesma escala, o grau de implementação do POC-E no sector da Educação.
3. Por que razão considera que o POC-E não foi implementado antes, dada a sua aprovação ter sido feita em 2002?
4. Na sua opinião, quais os principais factores que levaram ao início das ideias de implementação do POC no sector da educação no princípio deste ano?
5. No seu entender as especificidades do sector público (em particular do ensino) justificam a adopção de uma contabilidade patrimonial?
6. Que vantagens vê na sua implementação para os utilizadores da informação financeira (Administração Pública)?
7. Que benefícios vê na implementação centralizada do POC-E, ao nível de todas as escolas e Ministério da Educação?
8. Na sua opinião, e numa perspectiva futura, que caminhos se poderiam adoptar para uma implementação mais próxima daquilo que o POC-E efectivamente é?
9. Considera que os objectivos da aprovação do POC-P e especificamente do POC-E foram cumpridos? Porquê?
10. Com a proximidade da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública, considera uma mais-valia a implementação do POC-E no corrente ano? Porquê?
11. Concorda com a futura implementação do SNC - Administração Pública? Porquê?

2. Chefe de divisão da Direcção de Serviços de Orçamento das Escolas do Ensino

Básico e Secundário na Direcção Geral de Planeamento e Gestão Financeira

1. Tem conhecimento de quantas escolas de ensino não superior estão a utilizar o POC-E?
2. Numa escala de 1 a 5, como classifica o grau de implementação do POC-E nessas Escolas? (1-nulo, 2-baixo, 3-razoável, 4-elevado, 5-muito elevado).
3. Na sua opinião, quais as maiores alterações introduzidas pelo POC-E?
4. Que vantagens vê na implementação do POC-E? Para as Escolas, Ministério e Administração Pública em geral?
5. Com a implementação do POC-E foi necessário alterar os procedimentos nas Escolas? E no Ministério? Que procedimentos sofreram maiores alterações?
6. Na sua opinião, quais as principais dificuldades verificadas na implementação do POC-E nas Escolas? E no Ministério?
7. Quais os critérios adoptados pelo Ministério para consolidação/agregação da informação financeira oriunda das Escolas?

8. Qual o custo de implementação da nova plataforma informática para cada Escola? E para o Ministério?
9. Numa escala de 1 a 5 (com 1 não relevante e 5 muito importante) como avalia a importância de cada um dos seguintes factores enquanto obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial?
 - Falta de formação dos recursos humanos
 - Falta de plataformas de informação / suporte técnico
 - Falta de envolvimento das chefias de topo
 - Falta de legislação procedimental
 - Falta de vontade política na Administração Central
 - Resistência à mudança de paradigma no Ministério e/ou Escolas
 - Ausência de necessidade de prestação de contas
 - Baixo grau de autonomia financeiro das escolas (focadas apenas na obtenção de verbas do Orçamento de Estado)
10. Qual a sua percepção sobre a passagem de uma contabilidade unicamente orçamental para o POC-E?
11. Com a proximidade da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública, considera uma mais-valia a implementação do POC-E no corrente ano? Porquê?

3. Director da empresa JPM & Abreu

1. Desde quando é fornecedor da plataforma informática para a contabilidade das escolas de ensino básico e secundário?
2. A quantas escolas fornece o seu *software*?
3. Como fornecedor do sistema de contabilidade orçamental, que alterações foram feitas para o novo *software* CONTAB-POCE face ao software anterior?
4. Foram pedidos alguns requisitos pelo Ministério de Educação (ou até pelas próprias Escolas) antes e durante a implementação do novo *software*?
5. Tem conhecimento de quantas escolas de ensino não superior estão a utilizar o POC-Educação? E dessas, quantas usam o CONTAB-POCE?
6. Qual o custo de implementação da nova plataforma informática para cada Escola?
7. O novo *software* fornece todas as vertentes contabilísticas (Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica)?
8. O novo *software* permite assegurar uma integração consistente dessas três vertentes?
9. Na sua opinião, quais as principais dificuldades na implementação do POC-E nas escolas de ensino não superior?
10. Que vantagens vê na sua implementação?
11. Na sua opinião, que factores poderão ter contribuído para que o POC-E não fosse integralmente implementado até hoje?
12. Numa escala de 1 a 5 (com 1 não relevante e 5 muito importante) como avalia a importância de cada um dos seguintes factores enquanto obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial?
 - Falta de formação dos recursos humanos
 - Falta de plataformas de informação / suporte técnico
 - Falta de envolvimento das chefias de topo
 - Falta de legislação procedimental

- Falta de vontade política na Administração Central
 - Resistência à mudança de paradigma no Ministério e/ou Escolas
 - Ausência de necessidade de prestação de contas
 - Baixo grau de autonomia financeiro das escolas (focadas apenas na obtenção de verbas do Orçamento de Estado)
13. Com a aproximação da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública, o CONTAB-POCE poderá ser facilmente ajustado às novas exigências ou considera que este *software* terá de ser parcial ou integralmente substituído?

4. Escola com contabilidade orçamental, patrimonial e analítica

4.1 Chefe de Serviço de Administração Escolar

1. Qual a data em que o POC-E implementado pela primeira vez nesta Escola?
2. Face à excepção a que as escolas de ensino não superior estão sujeitas, relativamente à aplicação do POC-E, por que razão optou a escola por adoptar o normativo?
3. Numa escala de 1 a 5, como classifica o grau de implementação do POC-E na escola? (1-nulo, 2-baixo, 3-razoável, 4-elevado, 5-muito elevado)
4. Quantas pessoas estão dedicadas aos registos contabilísticos nesta Escola? Qual a formação de cada uma dessas pessoas?
5. A escola implementa integralmente os três subsistemas da contabilidade (Contabilidade orçamental, patrimonial e analítica)? Se respondeu não, por favor, justifique a sua resposta.
6. No registo das operações a digrafia é respeitada na contabilidade orçamental e patrimonial? Se respondeu não, por favor, justifique a sua resposta.
7. Com a implementação do POC-E foi necessário alterar os procedimentos? Quais?
8. Quais as dificuldades verificadas no processo de transição para o POC-E e nomeadamente, para a contabilidade patrimonial, face ao sistema utilizado anteriormente?
9. Considera esta alteração vantajosa? Porquê?
10. Numa escala de 1 a 5 (com 1 não relevante e 5 muito importante) como avalia a importância de cada um dos seguintes factores enquanto obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial?
 - Falta de formação dos recursos humanos
 - Falta de plataformas de informação / suporte técnico
 - Falta de envolvimento das chefias de topo
 - Falta de legislação procedimental
 - Falta de vontade política na Administração Central
 - Resistência à mudança de paradigma no Ministério e/ou Escolas
 - Ausência de necessidade de prestação de contas
 - Baixo grau de autonomia financeiro das escolas (focadas apenas na obtenção de verbas do Orçamento de Estado)
11. De forma geral, qual a sua percepção sobre a passagem de uma contabilidade unicamente orçamental para o POC-E nas escolas de ensino básico e secundário?

12. Com a aproximação da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública considera uma mais-valia a adopção do POC-E?

4.2 Director

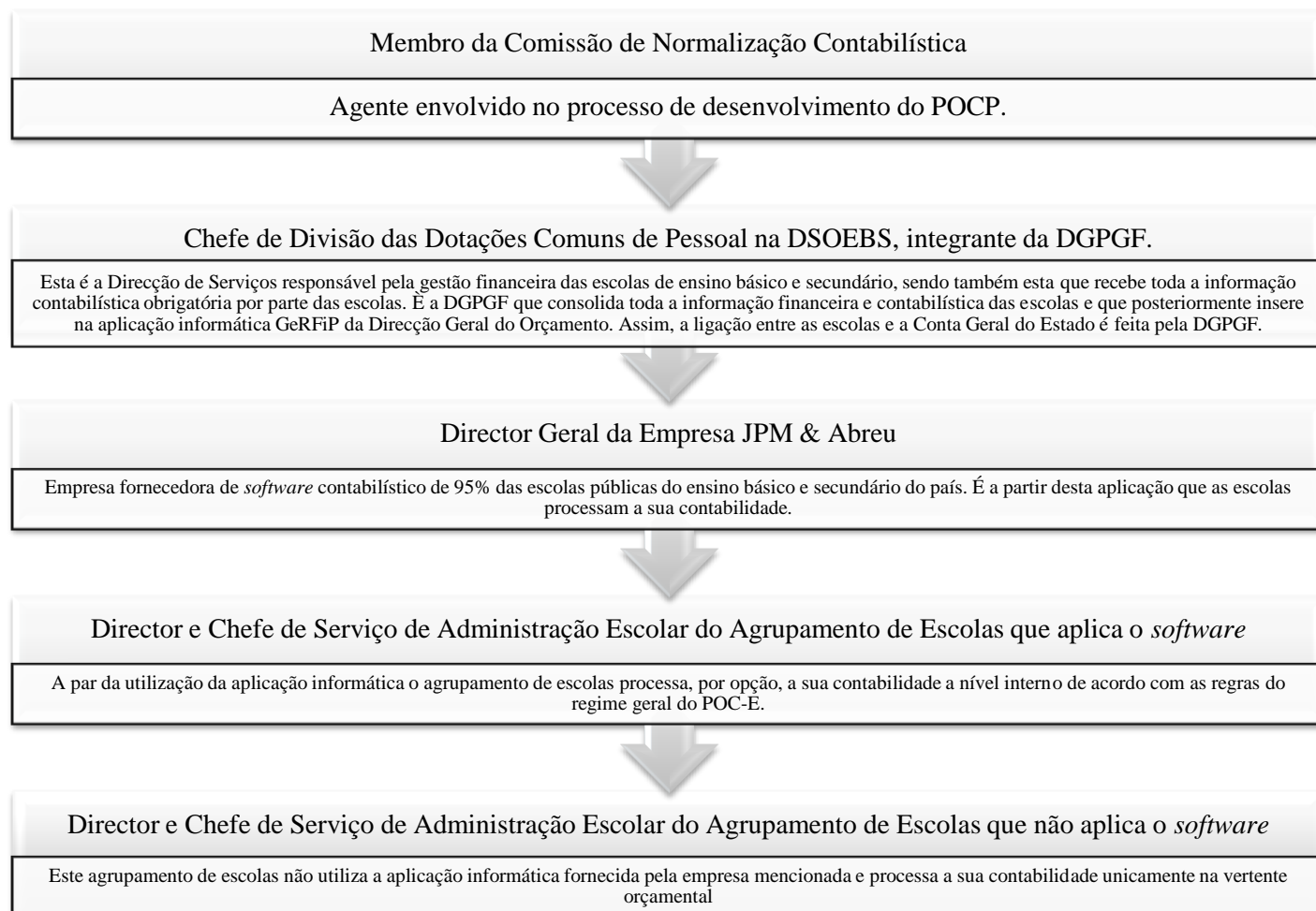
1. Qual a data em que o POC-E implementado pela primeira vez nesta Escola?
2. Face à excepção a que as escolas de ensino não superior estão sujeitas, relativamente à aplicação do POC-E, por que razão optou a escola por adoptar o normativo?
3. Numa escala de 1 a 5, como classifica o grau de implementação do POC-E na escola? (1-nulo, 2-baixo, 3-razoável, 4-elevado, 5-muito elevado)
4. Quantas pessoas estão dedicadas aos registos contabilísticos nesta Escola? Qual a formação de cada uma dessas pessoas?
5. A escola implementa integralmente os três subsistemas da contabilidade (Contabilidade orçamental, patrimonial e analítica)? Se respondeu não, por favor, justifique a sua resposta.
6. No registo das operações a digrafia é respeitada na contabilidade orçamental e patrimonial? Se respondeu não, por favor, justifique a sua resposta.
7. Com a implementação do POC-E foi necessário alterar os procedimentos? Quais?
8. Quais as dificuldades verificadas no processo de transição para o POC-E e nomeadamente, para a contabilidade patrimonial, face ao sistema utilizado anteriormente?
9. Considera esta alteração vantajosa? Porquê?
10. Numa escala de 1 a 5 (com 1 não relevante e 5 muito importante) como avalia a importância de cada um dos seguintes factores enquanto obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial?
 - Falta de formação dos recursos humanos
 - Falta de plataformas de informação / suporte técnico
 - Falta de envolvimento das chefias de topo
 - Falta de legislação procedimental
 - Falta de vontade política na Administração Central
 - Resistência à mudança de paradigma no Ministério e/ou Escolas
 - Ausência de necessidade de prestação de contas
 - Baixo grau de autonomia financeiro das escolas (focadas apenas na obtenção de verbas do Orçamento de Estado)
11. De forma geral, qual a sua percepção sobre a passagem de uma contabilidade unicamente orçamental para o POC-E nas escolas de ensino básico e secundário?
12. Com a aproximação da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública considera uma mais-valia a adopção do POC-E?
13. Que informação financeira adicional retira com a implementação do POC-E? Considera essa informação financeira útil para a gestão interna da escola?
14. Qual o custo de implementação do *software* necessário para operacionalizar o POC-E nesta Escola?

5. Escola com contabilidade orçamental

5.1 Director e Chefe de Serviço de Administração Escolar

1. Por que razão a Escola ainda não adopta em pleno o POC-E? Que áreas previstas ainda se encontram por adoptar e porquê?
2. Considera esta transição para o POC-E vantajosa? Porquê?
3. Numa escala de 1 a 5 (com 1 não relevante e 5 muito importante) como avalia a importância de cada um dos seguintes fatores enquanto obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial?
 - Falta de formação dos recursos humanos
 - Falta de plataformas de informação / suporte técnico
 - Falta de envolvimento das chefias de topo
 - Falta de legislação procedimental
 - Falta de vontade política na Administração Central
 - Resistência à mudança de paradigma no Ministério e/ou Escolas
 - Ausência de necessidade de prestação de contas
 - Baixo grau de autonomia financeiro das escolas (focadas apenas na obtenção de verbas do Orçamento de Estado)
4. De forma geral, qual a sua percepção sobre a passagem de uma contabilidade unicamente orçamental para o POC-E nas escolas de ensino básico e secundário?
5. Com a aproximação da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública considera uma mais-valia a adopção do POC-E?

- **Anexo 3** - Entidades objecto de entrevistas



- **Anexo 4** - Análise dos resultados de escala

Tabela 1 - Grau de implementação do POC-E nas Escolas (escala de 1-nulo a 5-muito elevado) por entrevistado

Grau de Implementação do POC-E nas Escolas	1	2	3	4	5
Membro da CNC	×				
Chefe Divisão DGPGF (MEC)	×				
JPM & Abreu			×		
Escola com Contabilidade Patrimonial - Chefe de Serviço				×	
Escola com Contabilidade Patrimonial - Director			×		
Escola com Contabilidade Orçamental - Chefe de Serviço/Director	×				

O grau de implementação mencionado pelas escolas refere-se ao nível de implementação do normativo na própria unidade orgânica, e não em termos nacionais.

Tabela 2 - Obstáculos na transição para uma contabilidade patrimonial nas Escolas por entrevistado

Obstáculos na Transição para a Contabilidade Patrimonial	DGPGF	JPM	EC P	ECO
Formação dos Recursos Humanos	5	5	5	5
Plataformas de informação	5	3	4	5
Envolvimento das chefias de topo	3	4	5	4
Legislação procedimental	2	4	4	3
Vontade política na Administração Central	2	4	3	2
Resistência à mudança no MEC e/ou Escolas	1	4	4	5
Tradição na prestação de contas	5	1	3	2
Autonomia financeira das Escolas	2	1	4	4

ECP - Escola com Contabilidade Patrimonial (média das respostas obtidas); ECO - Escola com Contabilidade Orçamental
Foram seleccionados os factores identificados como obstáculos muito importantes (respostas de "4" e "5" à questão).